

# FORMA Y SUSTANCIA EN EL DERECHO

(Notas para el seminario de profesores del día 4 de junio de 2012)

**Carlos Palao Taboada**

## 1. Introducción

La contraposición entre “forma” y “sustancia” aparece en la enunciación de determinada doctrina formulada por los tribunales norteamericanos para resolver algunos problemas importantes que se plantean al aplicar las normas tributarias. Esta doctrina se expresa con el brocardo *substance over form*, es decir, la primera prevalece sobre la segunda. Este mismo principio de prevalencia de la forma sobre la sustancia desempeña una función importante en el ámbito del Derecho mercantil, en su rama de Derecho contable. La forma y la sustancia a las que se refiere este principio son las de los negocios jurídicos a través de los cuales se realizan las operaciones del tráfico. Creo, sin embargo, que la dicotomía forma-sustancia se presenta también, bajo otras denominaciones en otras ramas del Derecho y, por tanto, que es un rasgo del Derecho en general. Lo que me propongo entonces es someter al seminario algunas consideraciones, muy embrionarias, sobre esta contraposición, esperando también recibir importantes luces acerca de ella.

## 2. Forma y sustancia en la Filosofía

Las palabras “forma” y “sustancia” tienen profundas raíces en la Filosofía, que justifica una somera consulta a los diccionarios de esta vieja y venerable rama del saber. Así en el de Ferrater Mora<sup>1</sup>, bajo la voz “Forma” nos encontramos, en primer lugar, que la forma no se contrapone a la sustancia, sino a la materia. Planteada así la cuestión, se comienza por hacer referencia (cómo no) a la tesis de Aristóteles según la cual, en la exposición de Ferrater y con cierta sorpresa para nosotros, “la forma es, en realidad, la esencia de la cosa (...) la estructura que la cosa presenta cuando se actualiza en materia. Ésta es propiamente lo que no es todavía, la posibilidad de ser, posibilidad que alcanza su realidad por la forma, esto es, por el acto”. Y más adelante: “La forma es, por consiguiente, la naturaleza de un ser”. Curiosamente estas ideas evocan otro brocardo o aforismo jurídico: *Forma dat esse*

---

<sup>1</sup> FERRATER MORA, José, *Diccionario de Filosofía*, Editorial Atlante, México D.F., 1944.

*rei (et conservat eam in esse)*, atribuido a Ulpiano<sup>2</sup>. El proverbio hace referencia, sin duda, a los supuestos de forma constitutiva que establece el Derecho.

Más adelante indica Ferrater que “[e]n la época moderna, la forma se ha opuesto con frecuencia al contenido, y la oposición materia-forma ha adquirido un sentido radicalmente inverso al que poseía en la ontología clásica. [...] En la época actual la forma se entiende [...] más bien como lo que es susceptible de abarcar cualquier contenido”. Añade, “en la acepción moderna lo formal es considerado como lo que tiene meramente forma, esto es, lo que carece de contenido, de existencia objetiva”. Este sentido moderno es el que está presente también en el lenguaje jurídico cuando se habla de forma de un acto o contrato o se califica de formalista una doctrina.

Más abstrusa es la voz que el diccionario de Ferrater dedica a la “substancia” (así escrito con la “b” perdida), de la que afirma que “[e]l problema de la substancia es [...] uno de los problemas-clave de la filosofía, de tal manera que un análisis a fondo del mismo equivaldría a un análisis a fondo de la historia entera de la filosofía y de sus más secretos postulados”. Quedémonos con la siguiente afirmación: “Gramaticalmente la substancia se expresa en el sustantivo, de la misma manera que los accidentes se expresan en los adjetivos. [...] Lógicamente, la substancia se expresa en el sujeto y sus accidentes en los predicados, tanto si estos son predicados esenciales como accidentales. Metafísicamente, la substancia expresa el substrato, el ser fundamental o principio cuyos accidentes son las cualidades, los atributos, los fenómenos”.

En *The Oxford Companion to Philosophy*<sup>3</sup> no encontramos una voz dedicada exclusivamente a la “sustancia” sino a “*substance and attribute*”, en la que me parece destacable, para la finalidad que persigo con esta ponencia, la idea de que con la distinción entre sustancia y atributo objetos que inicialmente se percibían en su totalidad (*as wholes*) vienen a ser analizados o reestructurados. El autor de la voz pone el ejemplo (muy orteguiano) de una manzana, que no se capta percibiendo por separado su color, forma, sabor, etc. y reuniendo todos estos elementos en una manzana singular, sino como un todo. La reestructuración de los objetos no es sugerida, por tanto, por la realidad sino por la distinción lingüística entre sujeto y predicado, que es el medio que tenemos para describir los objetos en sus variedades y alteraciones: mientras que la percepción de los objetos es unitaria, el lenguaje se construye casi siempre por partes. La tesis del autor es, pues, que la distinción entre forma y sustancia es parasitaria de la distinción entre sujeto y predicado, y sugerida por ella. Sin entrar a opinar sobre esta tesis, para lo que obviamente no soy

---

<sup>2</sup> Cfr. LIEBS, Detlev, *Lateinische Rechtsregeln und Rechtssprichwörter*; Wissenschaftliche Buchgesellschaft, Darmstadt, 1982, brocardo F-43, pág. 76, donde se alude también a la glosa de Baldo y a otro pasaje de Gayo.

<sup>3</sup> HONDERICH, Ted (ed.), *The Oxford Companion to Philosophy*, 2ª ed., OUP, 2005.

competente, me parece útil para nuestros fines la idea de que la sustancia no es algo dado, que está ahí, sino que es el resultado de un análisis del objeto real.

### 3. La forma en el Derecho

Abandonando el abstracto campo de la Filosofía, en el ámbito del Derecho nos es familiar el concepto de “forma”; no así el de “sustancia”. El término “forma” tiene en el Derecho dos acepciones fundamentales: una usual o tradicional y otra más nueva y menos difundida, que es la que aquí nos interesa.

En el sentido tradicional, la forma está constituida por las características externas de los actos o negocios distintas del contenido de éstos, formado por las reglas jurídicas que en ellos se establecen. Frecuentemente la adopción de una determinada forma es un requisito de validez o eficacia del acto o negocio. La escritura es quizá la forma más elemental, pero también se pueden considerar requisitos formales los relativos a la publicidad (de actos o normas), la notificación especialmente en el ámbito administrativo, la intervención de fedatario público, etc. Algunas de estos requisitos tienen su origen en normas fiscales; por ejemplo, los relativos al uso de papel o efectos timbrados.

La evolución histórica del Derecho ha conducido al progresivo abandono de las formas a medida en que fueron perdiendo el valor simbólico o religioso que tuvieron en sus orígenes; fenómeno histórico que se designa a veces con la expresión de creciente “espiritualismo” del Derecho. El predominio de las formas es lo que caracteriza a los Derechos arcaicos frente al Derecho moderno. Recordemos en el Derecho romano el ritual de la *mancipatio* o el procedimiento de las *legis actiones*, en el que, como dice D. Juan Iglesias<sup>4</sup>, el más leve error en la fórmula acarrea la pérdida del pleito. Convertidos en pura forma, estos actos o procedimientos sirven para nuevas finalidades y ser de este modo un medio de adaptación del Derecho a los cambios sociales. Algunos de estos usos son verdaderas ficciones<sup>5</sup>. Los juristas de nuestros días suelen tener una actitud crítica frente a estos requisitos formales y no es infrecuente que los tribunales les nieguen validez en aras de principios superiores (sobre esto volveremos).

Otro sentido del término “forma” se refiere a los tipos de contratos o negocios jurídicos definidos sea por la práctica de los negocios sea por la ley. En el segundo caso, el legislador les proporciona una denominación (*nomen iuris*) y un régimen

---

<sup>4</sup> IGLESIAS, Juan, *Derecho romano. Instituciones de Derecho privado*, t. I, Ariel, Barcelona, 1953, pág. 123.

<sup>5</sup> Cfr. SUMMER MAINE, Henry, *El derecho antiguo*, Escuela Tipográfica del Hospicio, Madrid, 1893, con prólogo de Gumersindo de Azcárate, capítulo II (“Las ficciones legales”).

jurídico. Es este segundo supuesto el que nos interesa de manera especial. Larenz<sup>6</sup> incluye a estas figuras en el concepto -“forma de pensamiento” (*Denkform des “Typus”*) lo llama este autor- general del “tipo”, las califica como “tipos normativos de configuración” (*normative Gestalttypen*) y las denomina “tipos jurídicos estructurales” (*rechtliche Strukturtypen*). Afirma Larenz que la mayoría de ellos y todos los tipos de contratos de obligaciones han surgido del tráfico jurídico. La pertenencia al concepto común del tipo significa que un contrato (el ejemplo que pone es el de sociedad) puede presentar los rasgos típicos de esa figura de manera más o menos marcada y alguno de esos rasgos puede estar ausente. Por tanto, la inclusión de un determinado contrato en el tipo no depende tanto de que concurren todos y cada uno de los rasgos de éste como de la “imagen de conjunto” (*Gesamtbild*). No es posible establecer de manera general dónde está el límite más allá del cual ya no es posible la inclusión en un tipo.

Es a esta figura del “tipo normativo” a la que se refiere la norma general anti-elusión fiscal contenida en el § 42 de la Ordenanza Tributaria alemana con el término “posibilidades de configuración del Derecho” (*Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts*).

#### **4. La caracterización de los sistemas jurídicos como “formalistas” o “sustancialistas” según Atiyah y Summers**

Los profesores británicos Atiyah y Summers han llevado a cabo una teorización de lo que denominan “formalismo” y “sustancialismo”<sup>7</sup> como características de los sistemas jurídicos, en la introducción a un interesante estudio comparado de los Derechos inglés y norteamericano<sup>8</sup>. Esos calificativos los refieren estos autores en general a los sistemas jurídicos, pero también al razonamiento jurídico y a lo que denominan *vision of law* de un determinado país o comunidad, que podemos traducir por “concepción del Derecho” o, más libremente, por ideología jurídica.

Atiyah y Summers no se preguntan por el concepto de “sustancia”, sino que distinguen entre razones “sustanciales” y razones “formales” en el razonamiento jurídico. Describen las primeras de la manera siguiente (pág. 5): “Una razón sustancial puede ser definida como una consideración moral, económica, política, institucional o de cualquier otra naturaleza social. Dos tipos básicos de razones

---

<sup>6</sup> LARENZ, Karl, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3ª ed., Springer, 1975, págs. 448 y sigs.

<sup>7</sup> Estos términos son los sustantivos correspondiente a los adjetivos “formalista” y “sustancialista” con los que traduzco *formal* y *substantive* utilizados en el original, que me parecen preferibles en este contexto a “formal” y “sustancial”.

<sup>8</sup> ATIYAH, P.S.; SUMMERS, R.S., *Form and Substance in Anglo-American Law. A Comparative Study of Legal Reasoning, Legal Theory, and Legal Institutions*, Clarendon Press, Oxford, 1987.

sustanciales son las razones de ‘fin’ y las razones de ‘corrección’ (*rightness*)”. Las normas de corrección, aclaran los autores, toman en cuenta conceptos de equidad, imparcialidad (*fairness*), buena fe, confianza legítima y otras ideas similares.

La noción de formalismo o razonamiento formalista es más compleja. Comienzan los autores por rechazar la identificación del formalismo con el requisito de forma escrita u otros semejantes. Distinguen luego (págs. 11 y sigs.) cuatro clases fundamentales de formalismo<sup>9</sup> en el razonamiento jurídico:

- Formalismo imperativo (*authoritative formality*). Una regla (norma jurídica, contrato, sentencia) en la que se basa un razonamiento tiene una alta “validez formal” (entendiendo por tal su reconocimiento como legalmente imperativa) cuando esa validez se determina exclusivamente por su origen. Por el contrario, un argumento carece de validez formal cuando se funda exclusivamente en razones sustanciales no previamente reconocidas por la ley. Sin embargo, cuando estas razones se incorporan a la ley adquieren necesariamente un elemento de validez formal.
- Formalismo en el contenido (*content formality*). El contenido de la regla puede ser arbitrario o estar determinado por razones sustanciales. El grado de formalismo en el contenido está determinado por dos factores: la medida en que la regla está configurada por una decisión imperativa (lo que los autores llaman “fiat”) y la medida en que la regla incluye más o menos casos que los que exigiría su finalidad, es decir, a ser “sobre- o infra-comprensiva”, *under-/over-inclusive*). Obsérvese que este es el problema de las lagunas de la regulación. Un ejemplo de regla con un alto contenido formalista es la norma de tráfico que ordena conducir por la derecha. Señalan los autores que las reglas del *common law*, que establecen principios muy generales como los relativos a la responsabilidad por daños tienen escaso formalismo en el contenido, mientras que las normas escritas del *statute law*, como son las fiscales, tienden a ser sobre- o infra-comprensivas, y ponen el ejemplo de las normas fiscales. No podemos detenernos a discutir si esta característica es propia de las normas escritas o independiente de esta forma.
- Formalismo en la interpretación (*interpretive formality*). Como era de esperar, los autores califican de interpretación formalista la basada en el texto de la norma y sustancialista la que atiende a su finalidad y justificación.
- Formalismo del mandato (*mandatory formality*). Una regla es formalista en este sentido cuando no permite que se tomen en consideración razones sustanciales en contra. Podríamos haberla traducido por “rigidez” de la norma. Para explicar esta característica los autores recurren al conocido ejemplo de la prohibición de

---

<sup>9</sup> Aquí “formalismo” traduce el sustantivo *formality*.

circulación de vehículos por un parque y en qué medida admite expresa o implícitamente excepciones o éstas pueden basarse en otras reglas o principios, o hasta qué punto la prohibición no se aplica rigurosamente en la práctica.

A estas características básicas del razonamiento formalista añaden Atiyah y Summers otras “variantes de formalismo”, que son más bien rasgos generales del estilo o concepción (*vision*) de un sistema jurídico. Así, señalan, las teorías jurídicas pueden ser más o menos formalistas. Aluden también a lo que llaman “formalismo del Estado de Derecho” (*rule of law formality*), en el sentido de que exigencias de seguridad jurídica o de control del poder pueden imponer limitaciones a las razones de carácter sustantivo. Esta idea se relaciona con lo que estos autores llaman “razones sustantivas de segundo nivel”, es decir, las razones en virtud de las cuales se adoptan reglas más o menos formalistas; por ejemplo, la eficiencia en la adopción de decisiones o consideraciones de coste o de certeza del Derecho.

Baste con este apretado resumen para dar una idea de la construcción teórica de Atiyah y Summers, que éstos aplican luego en su estudio comparado, enormemente interesante, de distintos aspectos de los sistemas jurídicos inglés y norteamericano, que constituye una demostración de la tesis central de la obra: que el sistema inglés es más formalista que el norteamericano. Sin embargo, voy a hacer una breve referencia a uno de estos aspectos: las teorías jurídicas dominantes en cada uno de los dos países, a cuyo examen dedican los capítulos 8 y 9. En lo que se refiere a Inglaterra, el recorrido histórico arranca con Bentham, que inicia la tradición positivista británica: el Derecho es un conjunto de reglas dictadas por el soberano, que se asocia a una concepción elitista del poder político. El positivismo de Bentham y de su discípulo John Austin se unen a su adhesión al utilitarismo en la variante de “utilitarismo de reglas” (*rule utilitarianism*), según la cual lo importante no es el bienestar que ocasiona cada acto singular, sino el que se deriva de la observancia de un conjunto de reglas, aunque un acto singular que las observe pueda producir un resultado perjudicial. El positivismo de Bentham, señalan Atiyah y Summers, armonizaba magníficamente con el sistema jurídico y político británico que se estableció a fines del siglo XVIII y en los dos siglos posteriores sirvió de apoyo a los juristas conservadores. La tradición positivista inglesa llega hasta nuestros días, revitalizada, según estos autores, por H.L.A. Hart y su discípulo Joseph Raz.

Una concepción del Derecho como mandato soberano no podía sostenerse en un Estado que nacía precisamente de un acto revolucionario contra el soberano y la afirmación del derecho a la rebelión. Señalan los autores cómo los juristas norteamericanos del periodo revolucionario profesaban ideas próximas al Derecho natural racionalista; así Jefferson y especialmente John Adams. La doctrina norteamericana adoptó en el siglo XIX algunos rasgos del positivismo (la ley como producto de la autoridad y la separación entre Derecho y Moral). Un factor que influyó en esta evolución fue la necesidad de justificar la esclavitud. Sin embargo,

surgen reacciones frente al formalismo, como la representada por los “instrumentalistas” (Oliver Wendell Holmes, Roscoe Pound, John Dewey) y más tarde por los “realistas”<sup>10</sup>. Según Atiyah y Summers, dos de los más importantes representantes de este último movimiento, Karl Llewellyn y Jerome Frank, adoptaron aspectos importantes del pensamiento iusnaturalista, pero fue sobre todo Lon L. Fuller quien encabezó la doctrina del Derecho natural en los Estados Unidos después de la Segunda Guerra Mundial. Citan estos autores un comentario (quizá poco generoso, dicen) de Hart en 1977, según el cual la teoría del Derecho norteamericana se divide entre una pesadilla y un noble sueño. La pesadilla sería el movimiento de los *critical legal studies*, mientras que el sueño noble lo constituiría la teoría de Ronald M. Dworkin, del que afirman los autores citados que “es un defensor de la teoría del Derecho quizá más sustancialmente orientada de todos los tiempo”, y que, aunque discípulo de Hart, tiene un espíritu más “fulleriano” que “hartiano”.

## 5. Algunas doctrinas “sustancialistas”

La concepción del Derecho que siguiendo a Atiyah y Summers denominamos sustancialista está en el fondo de distintas doctrinas elaboradas en diversos contextos. Sin ánimo de exhaustividad mencionaré las siguientes: la de la causa, la de la naturaleza de la cosa y la del levantamiento del velo de las sociedades.

### a) *La doctrina de la causa*

No voy a hacer aquí, naturalmente, una exposición de la doctrina de la causa. Me limitaré a exponer el significado sustancialista de esta doctrina siguiendo a D. Federico de Castro, a quien considero mi maestro. Preliminarmente señalaré que las doctrinas que en Derecho tributario se han opuesto a las normas anti-elusión o han tratado de restringir su eficacia han combatido también fuertemente la doctrina de la causa. En efecto, una manera de definir un negocio fraudulento (en fraude a la ley tributaria) es diciendo que es un negocio utilizado para una finalidad (la elusión fiscal) distinta a su causa típica.

De Castro<sup>11</sup> expone con meridiana claridad que el problema que se dilucida en torno a la causa es el de la contraposición entre formalismo y sustancialismo. Señala, en

---

<sup>10</sup> Para una atenta exposición de la doctrina del *legal realism*, véase PUIG BRUTAU, José, *La jurisprudencia como fuente del Derecho. Interpretación creadora y arbitrio judicial*, Editorial Bosch, Barcelona, s.a., págs. 22 y sigs. Sobre la teoría jurídica norteamericana de este periodo y su evolución posterior, véase PÉREZ LLEDÓ, Juan A., *El movimiento critical legal studies*, Tecnos, Madrid, 1996.

<sup>11</sup> CASTRO, F. de, *El negocio jurídico*, reimpresión facsimilar de la 1ª ed. de 1971, Civitas, Madrid, 1991, pág. 164.

efecto, que la dificultad de las cuestiones sobre la causa “resulta de que ellas están en el centro mismo del choque de importantes intereses y corrientes ideológicas. Aunque impulsadas por muy diversos motores y razonamientos, se enfrentan respecto de ella dos corrientes: La que propugna imponer el cumplimiento de cualquier promesa, sin detenerse a considerar su origen y su contenido; en ella coinciden cultivadores de una teología moral formalista, individualistas liberales, representantes del neomercantilismo, juristas proclives al formalismo y la abstracción y, en general, los partidarios de la lucha libre social. La que favorece el control de las promesas, para no considerar obligatorias las que no merezcan por su contenido el apoyo jurídico, es seguida por quienes tienen una concepción realista de la moral, los paternalistas, los socialistas, los amigos de la moralización del Derecho y por todos los que piensan que no hay por qué imponer el cumplimiento de promesas irracionales, inmorales, contra los intereses generales, o que son repudiadas por el buen sentido y el general sentir”.

Se refiere más adelante De Castro<sup>12</sup> a “la disyuntiva entre forma y causa”, poniendo de manifiesto cómo “la cuestión político-social que plantea la conveniencia de separar las declaraciones de voluntad creadoras de obligaciones de las no vinculantes, con la consiguiente limitación del poder de retractarse, se ha ido resolviendo con variados recursos técnicos. En los Derechos primitivos, éstos se reducen a ciertas solemnidades. Las que, aparte posibles significados mágicos y simbólicos, son garantía de seriedad y de propósito firme, a la vez que facilitan la prueba y la publicidad, en interés también de los terceros”. La figura de la causa, afirma en otro pasaje<sup>13</sup>, “[s]urgió al lado del requisito de la forma, más simple y basto, y ha sido utilizada para completarlo y también para sustituirlo. [...] “En ellas se puede observar el hecho tan repetido, que pudiera tomarse como ley, de que el aumento de importancia de una figura significa la recíproca disminución de la otra. Así, la utilidad de la causa, advertida respecto a los contratos innominados, se irá extendiendo al irse quitando valor a la forma como requisito ‘ad substantiam’ de los contratos. De ahí también, que el sistema ‘espiritualista’ de la contratación, que impusiera el Ordenamiento de Alcalá, llevará consigo una progresiva potenciación de la causa; reconocida por los autores y, sobre todo, aplicada por los tribunales”.

*b) La doctrina de la naturaleza de la cosa*

Voy a servirme aquí como exposición autorizada de la doctrina de la naturaleza de la cosa de la contenida en un opúsculo de Radbruch<sup>14</sup>. El autor se pregunta por el significado de los términos “cosa” y “naturaleza” que se emplean para designar a

---

<sup>12</sup> Op. cit., pág. 173.

<sup>13</sup> Op. cit., pág. 186.

<sup>14</sup> RADBRUCH, Gustav, *Die Natur der Sache als juristische Denkform*, Wissenschaftliche Buchgesellschaft, Darmstadt, 1960, publicado originariamente en el Festschrift Rudolf Laun, 1948.

esta doctrina: la “cosa” a la que se alude es “el substrato, el material, la materia (*Stoff*), que el Derecho tiene que configurar. Es indiferente que la materia objeto de enjuiciamiento jurídico sea un caso individual sometido al juez o un conjunto de casos individuales relacionados entre sí considerados por el legislador o por el estudioso del Derecho: el procedimiento para la determinación de la naturaleza de la cosa es en ambos casos el mismo. La materia del Derecho es la vida en común de las personas, el conjunto de las relaciones vitales y de las ordenaciones de la vida dentro de la sociedad, así como los hechos de la vida que son las partes constitutivas de dichas relaciones y ordenaciones”. Entre esos fenómenos figura los hechos naturales, las formas previas de las relaciones jurídicas reguladas por una costumbre no desarrollada y, finalmente, las relaciones de la vida reguladas por el Derecho.

La “naturaleza” de la cosa no es algo natural sino ideal; “es su esencia, su sentido; no un sentido pensado realmente por alguien sino el sentido objetivo que se extrae de la propia constitución de las relaciones de la vida; la respuesta a la siguiente pregunta: cómo puede esta relación de la vida así constituida ser pensada como dotada de sentido, es decir, como realización de una idea – y qué idea? Pues bien, lo que se busca es el sentido jurídico y la idea del Derecho que en ella se realiza”. El sentido jurídico de una cosa significa la selección de determinadas características del conjunto de la relación de la vida, las cuales se reúnen a la luz de una idea jurídica para producir una formación dotada de sentido, que en la mayoría de los casos será una formación teleológica, un conjunto de fines y medios. De esta manera se transforma una relación de la vida en una institución jurídica, en la forma de un tipo ideal; el método empleado es el de la construcción jurídica.

La naturaleza de la cosa no es, pues, algo que pertenezca al ámbito del ser aunque esté vinculada a él, es el sentido que conviene a una relación fáctica de la vida, la expresión de una idea del Derecho que está en la base de este sentido, pero no por ello adquiere validez: la naturaleza de la cosa no tiene validez por sí misma, no es una fuente del Derecho; tiene validez sólo en la medida en que una fuente del Derecho lo admita expresa o tácitamente. Es un medio de interpretación y cobertura de lagunas; es también una orientación para el legislador.

Recordemos que la admisión de la analogía por un sistema jurídico es un rasgo sustancialista de éste. De en relación entre la doctrina de la naturaleza de la cosa y la analogía se ha ocupado de manera destacada dentro de una amplia literatura Arthur Kaufmann, cuyo pensamiento tuvo muy en cuenta en relación con el problema del límite de la analogía en el en el ámbito tributario<sup>15</sup>. El propio Arthur Kaufmann<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La prohibición de la analogía en Derecho Tributario)*, Anuario de la Facultad de Derecho de la UAM, núm. 1, 1997, págs. 219 y sigs., recogido en *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, págs. 63 y sigs.

sostiene que la doctrina de la naturaleza de la cosa es una variante moderna de la del Derecho natural: en su opinión, el pensamiento iusnaturalista actual está orientado hacia el “ser”, entendido no en sentido general-abstracto, sino concreto-existencial; no se trata ante todo de principios generales y atemporales, sino del Derecho natural histórico de aquí y hoy; es un pensamiento iusnaturalista derivado de la naturaleza de la cosa<sup>17</sup>.

*c) La doctrina del levantamiento del velo*

La tercera doctrina sustancialista, que voy a limitarme a mencionar, es la designada habitualmente entre nosotros con la sugerente metáfora del “levantamiento del velo”, aunque es más técnica la denominación de “desconocimiento de la personalidad jurídica” de la sociedad. No hace falta poner de relieve el carácter sustancialista de esta doctrina, que ataca frontalmente a uno de los dogmas jurídicos fundamentales: la separación entre la sociedad como persona jurídica y los socios. No es una casualidad que esta doctrina haya tenido su origen en la jurisprudencia norteamericana<sup>18</sup>. Como indica el subtítulo de la obra fundamental de Serick (“El abuso de derecho por medio de la persona jurídica”), esta doctrina surge como reacción frente a las consecuencias inaceptables que se derivarían en determinados casos del mantenimiento (formalista) del dogma de la personalidad.

## **6. El desplazamiento de la forma por la sustancia**

Debemos preguntarnos ahora por el significado de la contraposición forma-sustancia. La respuesta que propongo es que esta contraposición sólo se plantea como problema cuando atenerse a la forma resulta inaceptable, no de acuerdo con el criterio subjetivo del operador jurídico sino en virtud de una regla o principio jurídico. Pueden existir reglas establecidas positivamente por el legislador que permitan desconocer la forma jurídica en determinados supuestos; estas reglas pueden ser también establecidas por la jurisprudencia cuando el sistema jurídico lo permita. Otras veces el desconocimiento de la forma se apoyará en principios

---

<sup>16</sup> KAUFMANN, Arthur (ed.), *Die ontologische Begründung des Rechts*, Hermann Gentner Verlag, Bad Homburg, 1965, Introducción.

<sup>17</sup> LEGAZ Y LACAMBRA, Luis, *Filosofía del Derecho*, 2ª ed., Editorial Bosch, Barcelona, 1961, págs. 209 y sigs., incluye a la doctrina de la naturaleza de la cosa en el iusnaturalismo.

<sup>18</sup> Véase sobre los orígenes de la doctrina SERICK, Rolf, *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles*, trad. española de José PUIG BRUTAU, Ariel, Barcelona, 1958, Libro I, Parte II. El título original es *Rechtsform und Realität juristischer Personen*. Son muy interesantes los comentarios de Derecho español del traductor. Sobre este tema es imprescindible la cita de BOLDÓ RODA, Carmen, *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho privado español*, Aranzadi, 1996.

jurídicos extraídos de una determinada idea del Derecho, la cual, a su vez, puede estar plasmada de algún modo en la Constitución.

Un ejemplo de reglas positivas destinadas a resolver el problema de la contraposición entre forma y sustancia lo encontramos en la norma sobre el fraude a la ley del artículo 6.4 del Código Civil. En el Derecho tributario pertenecen a esta especie las normas destinadas a combatir con carácter general la elusión fiscal (“cláusulas generales anti-elusión”): en nuestro Derecho el artículo 15 de la Ley General Tributaria. Esta clase de normas generales positivas anti-elusión fiscal están bastante difundidas en los sistemas jurídicos de tradición romano-germánica; lo están mucho menos en los sistemas de *common law*; en unos casos (Reino Unido) por el predominio hasta tiempos recientes de una tradición literalista en la interpretación de las normas fiscales, que sólo lentamente se va abandonando. En el caso de los Estados Unidos porque los tribunales, siguiendo su tradición sustancialista, han elaborado por su cuenta los principios doctrinales correspondientes. En relación con la elusión fiscal, el principio fundamental es el formulado precisamente con el aforismo *substance over form*. Es interesante, sin embargo, que esta doctrina haya sido incorporada al *Internal Revenue Code* por una norma que define cuándo una operación tiene sustancia económica<sup>19</sup>.

En la mayor parte de los casos el conflicto entre la forma y la sustancia surgirá porque la forma se ha utilizado para conseguir un resultado que el Derecho (“la recta conciencia jurídica”) repudia. La búsqueda de la “sustancia” significa sustituir la realidad jurídica formal por otra distinta de la que se derivan las consecuencias jurídicas que se consideran adecuadas a la luz de la norma o principio aplicable para la solución del conflicto.

Esta sustitución plantea problemas teóricos de difícil solución. En el esquema dogmático del fraude a la ley se plantea la cuestión de si la ley defraudada se aplica por analogía, lo cual puede ser inadmisibles en sectores del ordenamiento sometidos al principio de legalidad. La respuesta de las posturas formalistas, que pretenden restringir la eficacia de las normas anti-elusión es afirmativa. En mi opinión, por el contrario, no se trata propiamente de una analogía: el presupuesto de la norma defraudada subyace en sustancia (¡) a la forma torticeramente adoptada<sup>20</sup>.

El problema anterior pone de manifiesto que, aunque el establecimiento de normas positivas que resuelven el conflicto forma-sustancia en favor de la prevalencia de la segunda facilitan esta solución, que deberá vencer al menos en parte las resistencias a esta prevalencia –es decir, en la construcción de Atiyah y Summers introduce un

---

<sup>19</sup> Cfr. sobre ella CALDERÓN CARRERO, J.M.; RUIZ ALMENDRAL, V., La codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EEUU: nuevo modelo de norma general anti-abuso, *Quincena Fiscal*, 15-16/2010, págs. 37 y sigs.

<sup>20</sup> Cfr. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, cit. (nota 15), págs. 183 y sigs.

elemento de “formalismo imperativo”—la aplicación de dichas normas exige una actitud básicamente sustancialista en el juez o funcionario que ha de llevarla a cabo. Una actitud formalista por parte de éstos puede anular la eficacia de una norma de esta clase (por ejemplo, exigiendo una prueba estricta del propósito de eludir el impuesto).

Aunque la “forma”, mejor “las formas” y no sólo las jurídicas, hayan caído en un cierto desprestigio por considerarlas en muchos casos carentes de justificación, y correlativamente se aprecie a la “sustancia” como lo verdadero o auténtico, de las consideraciones precedentes se infiere que no es válida la tesis de que la sustancia debe prevalecer en todo caso sobre la forma. Tal predominio sólo se producirá en virtud de una regla o principio jurídico que lo disponga. Por tanto, el principio *substance over form* que intuitivamente parece tener validez universal, en realidad la tiene limitada al ámbito del Derecho tributario para el que se formuló. En defecto del principio o regla que establezcan tal prevalencia, la forma adoptada de acuerdo con el Derecho prevalecerá sobre la sustancia. Así, por ejemplo, la forma de una operación (el tipo de contrato adoptado) será la que determine los efectos jurídico-privados, que no están afectados por la norma general anti-elusión.

Un autor alemán llamado Karsten Nevermann, no por casualidad juez de profesión, que ha llevado a cabo un estudio comparado de la actitud de los tribunales frente a la elusión fiscal en Alemania y Gran Bretaña, apoyándose en gran medida en la obra de Atiyah y Summers, señala<sup>21</sup> que la distinción entre forma y sustancia “es, entre otras cosas, una nueva forma de describir la tensión entre vinculación estricta y búsqueda creativa del Derecho”. Forma y sustancia, afirma, “no son algo que afecte de manera inseparable a un determinado supuesto de hecho: un hecho no tiene en sí mismo una naturaleza jurídica, una forma o un contenido económico [...]. Significado jurídico y económico, forma y sustancia descansan sobre valoraciones que se aplican al supuesto de hecho; son categorías adicionales con ayuda de las cuales el destinatario de las normas y el que las aplica determinan qué consecuencias han de extraerse del supuesto. Dicho más exactamente, no se trata de la forma y la sustancia de un acontecimiento (un acontecimiento no ‘tiene’ ni forma ni sustancia), sino de si las consecuencias jurídicas que se le ‘reconocen’ se justifican con una argumentación formal o material. Cuando Atiyah y Summers hablan de forma y sustancia se refieren a dos formas distintas de argumentar de manera admitida difundidas en el pensamiento jurídico. Mucho de lo que Atiyah y Summers designan como sustancial (o *substantive*) se corresponde con lo que en Alemania se denomina *teleológico*”.

---

<sup>21</sup> NEVERMANN, Karsten, *Justiz und Steuerumgehung. Ein kritischer Vergleich der Haltung der Dritten Gewalt zu kreativer steuerlicher Gestaltung in Großbritannien und Deutschland*, Duncker & Humblot, Berlin, 1994, pág. 45

Esta última observación de Nevermann alude a la versión moderna, moderada, de la llamada doctrina de la “interpretación económica” (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) de las leyes tributarias introducida por Enno Becker en la primera Ordenanza Tributaria (la *Reichsabgabenordnung*) de 1919, cuyo § 4 disponía que en la interpretación de las leyes tributarias se tuviese en cuenta su significado económico. En dicha versión moderada la interpretación económica se concibe como una modalidad de interpretación teleológica. Seguramente por influencia de esa doctrina, suele entenderse que, desde la perspectiva del Derecho tributario, la “sustancia” de los actos o negocios jurídicos es de naturaleza económica<sup>22</sup>. En mi opinión, esta tesis es errónea: la “sustancia” de un acto o negocio, en la medida en que se la haga prevalecer sobre su “forma”, es un negocio alternativo producto de una operación de construcción, tan jurídico como el que se eligió como forma. Cuestión distinta es que dicha construcción se base en el análisis de los hechos, en el que desempeñará una función destacada el examen de las relaciones económicas que se establezcan entre las partes. Aquí podría apuntarse cómo la jurisprudencia de intereses está en el origen de la doctrina de la interpretación económica, lo que no ha dejado de señalarse por los autores alemanes<sup>23</sup>, y el parentesco de la primera de dichas doctrinas con las concepciones sustancialistas del Derecho en general.

El principio de prevalencia del fondo sobre la forma se ha implantado en el Derecho mercantil contable español por influencia de las Normas Internacionales de Información Financiera elaboradas por el International Accounting Standards Board, adoptadas por la Unión Europea mediante el Reglamento núm. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002. Los principios en los que se basan esas normas han inspirado en gran medida la reforma contable llevada a

---

<sup>22</sup> Cfr. por todos ZIMMER, Frederik, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXVIIa, Tema I: Form and Substance in Tax Law, General Report, pág. 24: “Substance refers to the economic content of the transaction or legal relation (often referred to as economic substance)”. Señala al autor que en algunos casos se utilice el concepto de “sustancia jurídica” (*legal substance*), que, afirma, debería ser distinguido de la sustancia económica. La sustancia jurídica se refiere al resultado de la calificación correcta de la operación a la vista de su contenido y tras desconocer los negocios simulados, en su caso; pero esta es una cuestión distinta: la interpretación y calificación del negocio. En su informe austríaco en ese mismo congreso de la International Fiscal Association de 2002, *ibid.*, págs. 119 y sig., Wolfgang GASSNER afirma que en el círculo jurídico alemán, al que pertenece Austria, no existe un equivalente al problema *substance and form* y a la doctrina *substance over form*; en Austria, en cuanto país de *civil law* no hay ningún concepto que corresponda directamente a ese esquema de pensamiento; lo que más se le aproxima es la distinción entre interpretación económica y jurídica. Sin embargo, en una obra anterior de mayor ambición académica analiza este autor la distinción entre forma y contenido (*Form und Inhalt*) de los negocios jurídicos, par de conceptos coincidentes al de forma y sustancia, o al menos muy próximo a éste: GASSNER, W., *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze*, Anton Orac, Viena, 1972, pág. 31 y sigs.

<sup>23</sup> Cfr. por todos URBAS, Peter, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, Peter Lang, Frankfurt a. M., 1987, págs 119 y sigs.

cabo por la Ley 16/2007, de 4 de julio, que dio lugar a la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) por el RD 1514/2007, de 16 de noviembre. De acuerdo con estas normas, la prevalencia del fondo sobre la forma se erige, junto con el de imagen fiel con el que está íntimamente relacionado, en principio fundamental de la contabilidad. Dicho principio se consagra en el artículo 34.2 del Código de comercio, redactado por la Ley 16/2007, que dispone lo siguiente:

“Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica”.

Comentando el nuevo precepto, el Preámbulo de la Ley 16/2007 afirma que

“el nuevo modelo contable exigirá una delimitación más precisa de las partidas incluidas en el patrimonio neto, a partir de la definición de los pasivos. Este análisis deberá atender no sólo a la forma jurídica, sino especialmente a la realidad económica de las operaciones, habiéndose incluido este aspecto de manera explícita en el artículo 34, apartado 2, del Código de Comercio. Es decir, se exige en última instancia una calificación de los hechos económicos atendiendo a su fondo, tanto jurídico como propiamente económico, al margen de los instrumentos que se utilicen para su formalización”.

El PGC formula el principio de manera reiterada; con carácter general en los siguientes lugares:

- En la Introducción, párrafo 6:

“El fondo, económico y jurídico de las operaciones, constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas”.

- En el Marco Conceptual de la Contabilidad, apartado 1º:

“La aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica”.

Se observa, pues, que el principio se formula en términos bastante moderados: no se excluye la consideración de la forma jurídica sino que ésta ha de tenerse en cuenta con la realidad económica. A pesar de ello se ha despertado algún temor de que a través de este principio se reintroduzca la doctrina de la interpretación económica

para la calificación de los hechos imponibles<sup>24</sup>. Téngase en cuenta que, de conformidad con el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible de este impuesto es el resultado contable determinado de acuerdo con las normas del Código de Comercio y sus normas contables de desarrollo, y que a estas mismas normas remite la Ley del IRPF para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad. Ahora bien, a la espera de la interpretación por los tribunales del principio contable de prevalencia del fondo sobre la forma, hay que afirmar que su ámbito de aplicación se reduce al registro contable de las operaciones de la entidad y no puede extenderse a otros aspectos de sus relaciones jurídicas; en particular, que dicho principio no puede utilizarse como atajo para huir de los requisitos de la aplicación de las normas anti-elusión, especialmente el artículo 15 LGT. A diferencia de la “sustancia” que se contrapone a la forma de los negocios jurídicos, la sustancia que entra en consideración en este caso es puramente económica. Así, por ejemplo, ante un contrato de compraventa se tratará de determinar cuándo se produce un ingreso, con independencia de si se ha transferido o no la propiedad, no de determinar si lo que debe tomarse en consideración es un contrato distinto.

## **7. Palabras finales**

La contraposición forma-sustancia es una manera de designar un problema permanente, quizá el fundamental, de la teoría de la aplicación del Derecho: en qué medida puede el operador jurídico ir más allá del texto estricto de la ley para completarla o rectificarla atendiendo a principios superiores, que necesariamente tienen que ser jurídicos, no políticos, morales, económicos o de otra naturaleza. Es el problema de la construcción del Derecho, *Rechtsfortbildung*. Al formularlo en términos de la contraposición forma-sustancia lo planteamos desde la perspectiva no de la norma sino de la realidad jurídica prefigurada por aplicación de determinadas normas (esto es a lo que llamamos “forma”). Esta configuración jurídica puede ser sustituida por otra distinta, también jurídica (a la que llamamos “sustancia”) cuando las consecuencias que se deriven de la primera se consideren inaceptables a la luz de otras normas o, en su defecto, de determinados principios y lo autorice esta norma o principio. Esta sustitución (que hace que la sustancia prevalezca sobre la forma) persigue la realización de una idea del Derecho.

---

<sup>24</sup> Esta doctrina, recogida en la redacción originaria del artículo 25 de la LGT 230/1963 fue eliminada por la Ley 25/1995. El artículo 13 de la vigente LGT 58/2003 establece como criterio de calificación exclusivamente la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado.